

Reflexões acerca da exigência de imposto de renda sobre rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.

Flávio da Silva Andrade*

1. Introdução

O presente trabalho abordará a sistemática de exigência de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial.

Nos últimos anos, ações judiciais passaram a ser movidas por servidores públicos que receberam valores, acumuladamente e em atraso, por força de decisão judicial. Como sempre há retenção de imposto na fonte quando do pagamento (15% ou 27,5% na forma da Lei 8.541/1992 e 3% — na forma da Lei 10.833/2003) e como a Receita Federal do Brasil espera que incluam tais montantes percebidos em suas declarações de ajuste anual para fins de tributação, os servidores recorrem ao Poder Judiciário para ver afastada a exação e/ou para obter a repetição do indébito.

Nesses casos de pagamento de valores pelo poder público, acumuladamente e em atraso, o entendimento que predominava era de que o IR devia incidir sobre o total dos valores pagos ao beneficiário por força da decisão judicial, observando-se o chamado regime de caixa. Pautava-se pelo critério temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, de modo que interessava o momento em que ocorria, de fato, referida aquisição, incidindo a legislação vigente neste instante.

Do ano de 2003 para cá, a doutrina e jurisprudência pátrias têm afastado a incidência do Imposto de Renda sobre o valor total recebido de forma acumulada e a destempo, sob o fundamento de que a incidência global enseja desrespeito aos princípios da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/1988) e da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988). Afirma-se que deve ser observado o “regime de competência”, uma vez que, se os valores tivessem sido pagos à época própria ao contribuinte, estaria na faixa de isenção ou, no

máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela que incide sobre o valor pago acumuladamente. Dessa maneira, na esteira dessa orientação, tem se firmado o entendimento de que só deve incidir o imposto sobre aquelas parcelas que, isoladamente consideradas, ultrapassem o limite de isenção.

Neste estudo será demonstrado que essa nova orientação jurisprudencial em torno do tema vem prestigiar os princípios constitucionais da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988) e da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF/1988), devendo ser afastada a interpretação literal de comandos legais que conduzia a um flagrante quadro de injustiça fiscal, sobretudo no que diz com os trabalhadores assalariados das camadas sociais mais baixas.

O simples fato de o pagamento dos atrasados se dar em prestação única não indica aumento da capacidade econômica do contribuinte. O servidor público que recebeu seus rendimentos de forma acumulada, em atraso, possui a mesma capacidade contributiva daquele que não teve o benefício suprimido, pois o pagamento acumulado implica tão-somente reposição de sua situação ao estado em que se encontrava anteriormente ao ato que não reconheceu a vantagem pecuniária a que tinha direito. Se prevalecesse a posição contrária, o trabalhador assalariado (contribuinte) seria penalizado duplamente. Primeiro, por não receber o que lhe era devido nas épocas próprias e, depois, por recebê-los em atraso, em parcela única, sujeita à tributação claramente mais gravosa.

Ainda, em relação à tributação antecipada por meio da retenção na fonte em casos de rendimentos pagos por força de decisão judicial, serão evidenciadas questionáveis distinções existentes entre os procedimentos estabelecidos na Lei 8.541/1992 (art. 46) e na Lei 10.833/2003 (arts. 27 e 28). Ver-se-á, por exemplo, que nada justifica que o servidor público federal titular

* Juiz Federal em Rondônia

do direito de receber valores acumulados em decorrência de decisão da Justiça Federal seja beneficiado com a retenção na fonte no percentual de apenas 3%, enquanto o empregado da iniciativa privada e o servidor público estadual ou municipal devam se sujeitar a uma tributação na fonte bem mais gravosa, de 15% ou 27,5%, conforme o montante a ser recebido.

2. O imposto de renda na Constituição Federal

Ricardo Lobo Torres¹ ensina que:

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza adquiriu *status* constitucional em 1934, embora já fosse cobrado anteriormente. “Sempre pertenceu à competência da União”. Esclarece que tal tributo “é criação do Estado Fiscal” e que “as primeiras tentativas de implantá-lo datam do final do séc. XVIII, na Inglaterra. Mas só vingou no séc. XIX. Nos Estados Unidos, retardou-se a adoção do tributo sobre a renda, sendo necessária a elaboração de emenda constitucional — a 16ª, de 1913 — que a autorizasse, modificando a orientação jurisprudencial.

A Constituição Federal de 1988, no seu art. 153, III, manteve a outorga de competência à União para instituir o imposto sobre a renda. Eduardo de Moraes Sabbag² afirma que esse imposto “deve ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. É a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal.”

Julia de Menezes Nogueira³ realça, por outro lado, que:

A competência da União, quanto ao imposto de renda, limita-se pelas normas e princípios dirigidos, pela Constituição, à instituição de todos os tributos, tais como os princípios da legalidade, da isonomia tributária, da irretroatividade e do não confisco, além do princípio da retroatividade. Restringem também seu âmbito de atuação as normas limitadoras da imposição de impostos, como o

princípio da capacidade contributiva e as imunidades previstas pelo art. 150, VI, e suas alíneas.

Note-se que o IR está sujeito à anterioridade do exercício financeiro, mas é exceção à noventena, conforme determina o art. 150, § 1º, da Constituição da República.

O art. 153, § 2º, I, da CF, ainda submete o imposto sobre a renda aos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, que são subprincípios da capacidade contributiva⁴.

O princípio da generalidade estabelece que todos devem pagar o tributo, ou seja, a tributação deverá alcançar sobre todas as pessoas que revelem capacidade contributiva, em função dos patamares de renda fixados pelo legislador. Roque Antônio Carrazza⁵ a propósito, diz que:

o imposto deve alcançar todas as pessoas que realizam seu fato impositivo. E isto independentemente de raça, sexo, convicções políticas, credo religioso, cargos ocupados etc. Eventuais isenções somente são admitidas quando rendem homenagem ao princípio da igualdade e, por extensão, ao da capacidade contributiva. Melhor explicando, elas somente podem ser concedidas quando levam em conta objetivos constitucionalmente consagrados (proteção à velhice, à família, à cultura, aos deficientes mentais, aos doentes incuráveis, aos economicamente mais fracos, isto é, que revelam incapacidade econômica para suportar o encargo fiscal sem se privarem do mínimo vital, e assim por diante).

Já o princípio da universalidade preconiza que o imposto de renda deve incidir sobre todas as rendas e proventos, ou seja, devem ser alcançados todos os fatos que podem estar subsumidos na hipótese de incidência. Mary Elbe Queiroz⁶, citada por Carrazza, bem resume o significado desse postulado:

Relativamente ao imposto de renda, a universalidade impõe que a incidência do imposto deverá alcançar todas as ‘rendas’ e ‘proventos’, de qualquer espécie, independentemente de denominação ou fonte, que deverão ser considerados no seu conjunto. O sentido mais adequado é que a apuração

¹ Torres, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1996. p. 325.

² Sabbag, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007. p.413.

³ Nogueira, Julia de Menezes. *Imposto sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 45.

⁴ Torres, *op. cit.*, p. 326.

⁵ Carrazza, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 67.

⁶ Queiroz *apud* Carrazza, 2006, p. 67.

da base de cálculo do imposto, que deverá ocorrer em um dado instante, abranja o total de rendimentos que for percebido em determinado período de tempo fixado na lei (periodicidade) como necessário para que se possa aferir a real capacidade contributiva dos sujeitos”.

O princípio da progressividade significa que a incidência aumenta na medida em que cresce a quantidade da matéria imponible detida pelo contribuinte. Noutras palavras, o IR deve ter alíquotas progressivas porque, quanto maior a base de cálculo, maiores serão as alíquotas. Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo⁷ afirmam que “se trata de instrumento de pessoalização do imposto e de sua graduação segundo a capacidade econômica dos contribuintes”. Por meio da progressividade, diz Luiz Emygdio F. da Rosa Jr⁸, “alcança-se a meta tão desejada pelos financistas, correspondente à igualdade de todos os cidadãos diante da carga tributária, de modo que haja um sacrifício igual para todos na medida de sua capacidade econômica”.

Passando adiante, tem-se que a Constituição Federal não adotou qualquer conceito de renda nem definiu o fato gerador do imposto, deixando tais tarefas ao legislador infraconstitucional. Nesse sentido é a lição de Ricardo Lobo Torres⁹:

A renda e proventos são conceitos constitucionais abertos, que devem ser trabalhados pela doutrina e pela legislação. A CF não opta por qualquer das teorias elaboradas sobre a noção de renda, nem define o fato gerador do tributo. O legislador tem, portanto, liberdade para a concretização normativa, respeitados os limites do sentido possível do conceito de renda, acrescido da noção residual de proventos, como acréscimo de patrimônio em determinando lapso de tempo.¹⁰

⁷ Paulo, Vicente, Alexandrino, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 6ª ed. Niterói: Impetus, 2006. p. 152.

⁸ Júnior, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 899.

⁹ Torres, *op. cit.*, p. 325.

¹⁰ Há autores que buscam um conceito constitucional de renda. José Artur Lima Gonçalves, por exemplo, diz que “a Constituição pressupõe conceito de renda consistente em um acréscimo decorrente do confronto de entradas e saídas relevantes, ao longo de um período de tempo. O conteúdo do conceito de renda não está à disposição do legislador ordinário, pressuposto que foi pela Constituição para outorga de competência impositiva ao próprio legislador ordinário”. (*in* “Imposto sobre a Renda – Pressupostos Constitucionais (Malheiros Editores. 1ª edição. P. 215)

O Constituinte de 1988, em resumo, fixou a competência da União para instituir o imposto, definindo o título do tributo e a matéria passível de ser captada como materialidade de incidência, remetendo, todavia, à lei complementar a conformação de seus elementos fundamentais (art. 146, III, “a”, CF).

3. O regramento do imposto de renda no CTN

3.1 Noções preliminares

O imposto de renda teve suas balizas definidas pelo Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), que nasceu como lei ordinária, adquirindo, posteriormente, força de lei complementar. Assim, quando promulgada a Carta Magna de 1988, o perfil do IR já estava delineado nos artigos 43, 44 e 45 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp 104, de 10/01/2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp 104, de 10/01/2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Portanto, constata-se, pelos artigos acima transcritos, que o Código Tributário Nacional já disciplinava todos os aspectos a que o Constituinte de 1988 fez referência e que relegou à disciplina por lei complementar. O codificador de 1966 já tinha traçado as notas determinantes do imposto de renda, como se verá a seguir.

3.2 Fato gerador

O art. 43 do CTN define o fato gerador do imposto de renda, que é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda (decorrente de capital, do trabalho ou da conjugação de ambos) e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os acréscimos não compreendidos de renda.

José Minatel¹¹ ensina que:

Na linguagem do CTN, a *disponibilidade* pode ser econômica ou jurídica, caracterizando-se a primeira pela existência física dos recursos financeiros no patrimônio do seu titular, enquanto que a disponibilidade jurídica pressupõe, no mínimo, a existência de direito líquido certo que assegura a exigibilidade da renda, por estarem cumpridas as condições que viabilizam a sua percepção. É o caso da remuneração recebida em títulos de crédito (disponibilidade jurídica), e não em dinheiro (disponibilidade econômica), em que a marca da disponibilidade reside na possibilidade de transferir referidos títulos a terceiros, viabilizando até mesmo a liquidação de obrigações. A despeito das críticas que se faz ao art. 43 do CTN, é inegável que a lei complementar avançou para fixar outra diretriz determinante para a definição do conteúdo do conceito de renda, qual seja, a idéia de que renda é produto, renda é resultado proveniente “do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”. O recebimento de juros pode ser mencionado como o melhor exemplo de acréscimo de riqueza (renda) como produto do capital, assim também o valor do aluguel que remunera a cessão temporária e onerosa de bens ou direitos, a título de locação. Esses exemplos já são suficientes para demonstrar que renda (valor dos juros, valor do aluguel) e capital (valor do investimento, valor do imóvel locado) não se confundem, na medida em que renda é produto gerado pelo capital. Por sua vez, os salários, honorários e comissões são exemplos que permitem

atrelar a idéia de renda como produto do trabalho, na medida em que propiciem acréscimo de riqueza nova que permita a realização de novos gastos, sejam para consumo ou para investimentos. Atendidos esses pressupostos, perde relevância a controvérsia acerca da indagação se salário é renda, pois, juridicamente, será renda toda vez que o valor do salário for suficiente para, além do atendimento das necessidades vitais do ser humano, assegurar disponibilidade de riqueza que permita realizar novos investimentos. De outra parte, os lucros e dividendos são exemplos que se encaixam no conceito de renda como produto da combinação entre capital e trabalho, na medida em que aparecem não só como resultado, como fruto do investimento (capital) aportado pelos sócios e acionistas, mas também são gerados pela contribuição do esforço da massa trabalhadora, seja físico ou intelectual, na busca do resultado positivo para a empresa. (grifo do autor)

Luiz Emygdio F. da Rosa Jr alerta para o fato de que o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo patrimonial. Diz que ¹²:

A identificação do fato gerador do imposto de renda deve ser feita pela existência de acréscimo patrimonial e, desse modo, não é a percepção de qualquer renda ou proventos que pode gerar a incidência do imposto, e, por isso, as indenizações, em geral, não caracterizam o fato gerador do imposto, por traduzirem mera reposição patrimonial decorrente de uma perda.

E, mais adiante, o referido autor arremata¹³: “(...) o pressuposto de renda ou de proventos é a existência de acréscimo patrimonial, sob pena de se tributar, a título de imposto de renda, o patrimônio ou o faturamento.”

Roque Carrazza¹⁴, por sua vez, ensina que:

Para que haja *renda e proventos de qualquer natureza* é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, *riqueza nova*, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra. (...) O imposto não pode incidir quando ausente o ganho real do contribuinte (v.g., no reembolso de despesas), ou diante de meras recomposições patrimoniais (caso da indenização). Em suma, renda e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação específica, é a mutação patrimonial positiva apurada num determinado espaço de tempo.

¹¹ Minatel, José. Imposto de Renda (IRPF e IRPJ). Material da 5ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG. p. 4.

¹² Rosa Jr, *op. cit.*, p. 901.

¹³ *Ibidem*, p. 902.

¹⁴ Carrazza, *op. cit.*, p. 39 e 42.

Assim, existindo acréscimo patrimonial¹⁵, estará satisfeita a regra de incidência do imposto de renda, porquanto disponível, ao contribuinte, a riqueza, isto é, a faculdade de usar, gozar ou dispor do dinheiro (disponibilidade econômica). Idêntico tratamento é dado em se tratando de disponibilidade jurídica, consubstancia esta na obtenção do direito de crédito.

Neste tópico, não se pode deixar de registrar que há uma periodicidade para a apuração do fato gerador do imposto de renda. A natureza do imposto de renda leva a que a renda tributável deva ser medida em períodos de tempo, dentro dos quais se possa apurar o montante do acréscimo patrimonial tributável, para cuja formação são considerados os ingressos brutos, subtraídos dos dispêndios necessários à percepção da renda e de certas despesas que, embora não ligadas diretamente à produção de renda, prestam-se à personalização do tributo.

José Minatel¹⁶ lembra que:

Não é possível imaginar a apuração de acréscimo patrimonial sem período determinado de tempo para quantificá-lo. É preciso mensurar a variação patrimonial ocorrida num período de tempo, tomando em consideração o valor do patrimônio existente em determinada data anterior, que deve ser comparado com o valor do patrimônio em momento posterior. Assim o é para as pessoas físicas, cuja legislação hoje vigente elege o ano calendário (1º de janeiro a 31 de dezembro) como periodicidade adequada para se medir a renda tributável no ano, mediante a apresentação da declaração anual de ajustes.

A Constituição Federal pressupõe, em relação ao imposto de renda, uma periodicidade anual¹⁷, isso porque todo o planejamento e funcionamento do Estado observa tal lapso de tempo de 12 meses. Nesse sentido preleciona José Artur Lima Gonçalves¹⁸:

¹⁵ Em relação às indenizações em geral, não se deve admitir a incidência do IR, pois se destinam a recompor um patrimônio lesado, possibilitando o retorno ao status quo ante.

¹⁶ Minatel, *op. cit.*, p. 5.

¹⁷ Ano-calendário ou ano-base é o ano em que percebidos rendas e proventos tributados. Exercício é o ano seguinte, em que é apresentada a declaração e efetuado o ajuste.

¹⁸ Gonçalves, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 185.

Toda a amarração organizacional do funcionamento do Estado Brasileiro é, de acordo com a sistemática constitucional, calcada na idéia de período anual. Dentre as inúmeras referências à noção de período anual, saliente-se que a organização e funcionamento dos aspectos e das questões financeiras (orçamentos, previsões, gastos, investimentos etc) de que trata a Constituição são todos eles baseados em períodos de 12 meses (...).

Aliomar Baleeiro¹⁹, sobre o assunto, pondera que “nada impede que o legislador complementar institua exercício financeiro não coincidente com o ano civil, embora essa coincidência seja tradição entre nós, mas não poderá instituir exercício financeiro que não tenha duração anual.”

Ainda, discorrendo sobre o aspecto temporal do imposto de renda, Leandro Paulsen²⁰ diz que:

No IRPF, considera-se ocorrido o fato gerador em 31 de dezembro do ano-calendário. Até 30 de abril do subsequente, verifica-se o imposto sobre a renda e proventos efetivamente devido, compensando-se o montante que já foi objeto de adiantamentos mensais (carnê-leão ou retenção), apurando-se, então, o saldo a restituir (em caso de pagamento antecipado a maior) ou a pagar (em caso de pagamento antecipado a menor), efetuando-se o recolhimento, se for o caso, à vista ou parceladamente. (...) No IRPJ, tem-se período de apuração trimestral, podendo a pessoa jurídica que pagar com base no lucro real, optar pelo período anual, com antecipações mensais, conforme os arts. 1/2 e 5/6 da Lei 9.430/1996 e 220/221 do RIR 99. No imposto trimestral, considera-se ocorrido o fato gerador ao final de cada trimestre civil; no anual, em 31 de dezembro do ano-calendário.

Enfim, em razão de sua periodicidade anual, classifica-se o fato gerador do imposto de renda como periódico composto ou complexo, uma vez que é formado por conjunto de fatos considerados de maneira geral, dentro de um determinado período de tempo legalmente definido.

¹⁹ Baleeiro, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 327.

²⁰ Paulsen, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 728.

3.3 Base de cálculo

A base de cálculo consiste na medida ou expressão de grandeza da materialidade do fato gerador.

O art. 44 do CTN preceitua que a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado, ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza. Esse dispositivo legal, em verdade, indica mais a base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), que é o lucro real, arbitrado ou presumido, conforme o regime de tributação adotado pela empresa.

Em relação ao imposto de renda da pessoa física (IRPF), a base de cálculo é o total líquido da renda ou dos proventos auferidos pelo contribuinte durante o exercício financeiro. Eduardo de Moraes Sabbag²¹ bem explica que:

Adota-se, no Brasil, um critério de aferição de base de cálculo pelo montante absoluto da renda ou provento (= critério global ou unitário), segundo o qual as alíquotas incidem sobre o total dos rendimentos, independentemente de sua origem ou razão. Assim, a incidência ocorre sobre o crédito líquido do contribuinte, ou seja, a diferença entre a renda ou provento bruto auferido e os encargos admitidos em lei, tais como gastos com dependentes, planos de saúde etc. Devem-se somar todos os rendimentos e lucros de capital da pessoa física e seus dependentes (rendimento bruto) e subtrair os encargos (reais ou presumidos) autorizados pela legislação (= rendimento líquido).

Ainda, alertando para o fato de que a base de cálculo de tributo deve estar afinada com sua hipótese de incidência, Roque Antonio Carrazza²² adverte que:

A base de cálculo possível do IRPF não é a renda bruta do contribuinte; tampouco o seu rendimento alcançado num dado instante, como, por exemplo, uma única operação financeira. É, sim, o valor dos rendimentos ou proventos líquidos por ele obtidos ao longo do período de apuração, e estes se definem no momento em que é feito o ajuste anual (Declaração de Rendimentos). Incontroverso, portanto, que, nos termos da Constituição Federal, a União está longe de possuir ampla liberdade para eleger a base de cálculo in abstracto do IRPF.

²¹ Sabbag, *op. cit.*, p. 415-416.

²² Carrazza, *op. cit.* p. 75.

3.4 Alíquotas

A Constituição Federal e o CTN não trazem as alíquotas do imposto de renda, de modo que devem ser fixadas pelo legislador ordinário, atentando-se para os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar, especialmente, no caso do IR, os princípios da capacidade contributiva e da progressividade.

No Brasil, a atual tabela de incidência do IRPF se apresenta com duas alíquotas (15% e 27,5%)²³, que foram fixadas pela Lei 9.250/1995. Apenas duas alíquotas não atendem aos ideais de justiça preconizados pelo constituinte originário. No ponto, com propriedade, Eduardo Sabbag²⁴ aduz que duas alíquotas não são suficientes “para se alcance a verdadeira realização da capacidade contributiva, conforme os dizeres insertos no art. 145, § 1º, da CF/1988”.

Carrazza²⁵ destaca que:

de outra parte, para as pessoas jurídicas foram instituídas duas alíquotas: uma de 15%, aplicável à totalidade do lucro obtido e outra, de 10%, a título de adicional de IR, aplicável à parcela do lucro que superar o valor de R\$ 240.000,00, no ano. Não há progressividade sobre este adicional — que nos leva a concluir por sua inconstitucionalidade.

3.5 Sujeito Passivo

O CTN, além de instituir normas de direito tributário sobre a sujeição passiva dos tributos em geral, dispôs, em diversas passagens, sobre os sujeitos passivos dos tributos em particular, visando à delimitação da competência do legislador ordinário quando de sua instituição.

O art. 45 do CTN estabelece que “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o art. 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou de proventos tributáveis”. No parágrafo único, o codificador consignou que “a lei pode atribuir à

²³ De acordo com a tabela atual, quem teve ganhos anuais de R\$ 15.764,28 a R\$ 31.501,44 sujeita-se à alíquota 15%. Para os que ganharam mais de R\$ 31.501,44, a alíquota é de 27,5%. Já quem ganhou menos de R\$ 15.764,28 é isento do imposto.

²⁴ Sabbag, *op. cit.*, p. 416.

²⁵ Carrazza, *op. cit.*, p. 69.

fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”.

Vê-se que o legislador produziu regras o mais abrangentes possível ao definir o campo de sujeição passiva do imposto de renda. Contribuinte do imposto será qualquer pessoa física ou jurídica, desde que obtenha disponibilidade de renda ou proventos acima de certos limites estabelecidos por lei. O CTN também estabeleceu que lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto, mecanismo de sujeição passiva indireta que visa à comodidade, praticidade e garantia da arrecadação.

Portanto, é natural e justificável, especialmente em relação ao imposto de renda, tributo que constitui o carro-chefe da arrecadação federal, que o legislador tenha autorizado que se opere com a técnica da substituição tributária mediante a eleição de outra pessoa (agente de retenção) para compor a relação jurídica tributária em lugar do contribuinte, hipótese em que o sujeito passivo assume a condição de substituto tributário, denominado como responsável, na linguagem do CTN.

Vale destacar a lição José Minatel²⁶ sobre o assunto em foco, quando adverte:

O mecanismo da substituição tributária só será legítimo se estiverem presentes os seguintes pressupostos: a) a pessoa colhida pela lei para figurar como “substituto” não pode ser alheia ao fato tributável, ou melhor, deve ser partícipe do fato tributável com o “substituído”, ou, na linguagem do art. 128 do CTN, “vinculada ao fato gerador”; b) a lei que cria a substituição deve permitir ao “substituto” ressarcir-se, perante o “substituído”, do encargo econômico da obrigação tributária que lhe é atribuída, assegurando que o “substituto” não seja onerado com recursos próprios no cumprimento da obrigação. O cumprimento desse requisito viabiliza-se, via de regra, pela sistemática de retenção na fonte; c) a regra da substituição deve ser idealizada e calibrada levando em conta as características do “substituído” (que é o verdadeiro “contribuinte”) e do fato que lhe diz respeito, mirando inclusive para as suas particularidades e qualidades subjetivas se o tributo incidente é do tipo direto e pessoal. Só depois dessa inteira subsunção é pertinente a troca da pessoa do

“substituído” pela do “substituto”, unicamente para compor o pólo passivo da relação jurídica tributária; d) portanto, “substituto” e “substituído” devem estar ao alcance da mesma autoridade administrativa que vai figurar no pólo ativo da relação jurídica tributária, ou seja, ambos devem estar submetidos ao império da lei que cria o tributo e implementa a técnica da substituição tributária.

Não obstante seja minoritária, há uma corrente doutrinária que entende ser equivocado qualificar a retenção do imposto como substituição tributária, sustentando que²⁷ “a retenção na fonte não produz alteração do pólo passivo da relação exacional, ao contrário da substituição tributária”, de modo que sua natureza é de verdadeira obrigação instrumental.

Acontece que a concepção de que a fonte pagadora é sujeito passivo da obrigação tributária está reforçada pelo disposto no parágrafo único do art. 45 do CTN, que permite que a ela (fonte pagadora) seja atribuída a condição de responsável pelo imposto, na medida em que deve fazer sua retenção e recolhimento. Assim, havendo previsão em lei que obrigue a fonte pagadora a reter e recolher o imposto incidente sobre tal renda ou provento, inegável que há uma situação de sujeição tributária passiva (indireta), restando configurada uma hipótese de substituição tributária. Trilhando essa linha de raciocínio, Julia de Menezes Nogueira²⁸ afirma que:

No momento da retenção não há adimplemento de obrigação tributária alguma pelo beneficiário dos rendimentos. Comprova isso a circunstância de que a declaração pelos contribuintes, como devedor do imposto sobre a renda na fonte – DIRE, que representa a norma individual e concreta do imposto, quanto o respectivo documento de arrecadação de receitas federais – DARF são preenchidos em nome da fonte pagadora, como autêntico sujeito passivo da obrigação tributária.

Ademais, na hipótese da fonte pagadora não efetivar a retenção do imposto, fica ela obrigada proceder ao recolhimento, conforme estabelece o art. 722 do RIR/1999 (Decreto 3.000/1999).

²⁷ Ibrahim, Fábio Zambitte. A Retenção na Fonte como Obrigação Instrumental. Aplicações no Custeio Previdenciário. Niterói: Impetus, 2008. p. 57.

²⁸ Nogueira, *op. cit.*, p. 118-119

²⁶ Minatel, *op. cit.*, p. 9.

4. A disciplina do imposto de renda na legislação ordinária

De acordo com Marcelo Magalhães Peixoto²⁹, o imposto de renda foi instituído no Brasil em 1922, por meio da Lei 4.625, de 31/12/1922, conhecida como “Lei de Orçamento”, sendo que o lançamento e arrecadação do novo tributo deveriam começar no ano de 1924. Entretanto, 01 (um) ano antes de sua efetiva instituição, aprovou-se a Lei 4.783, de 31/12/1923, efetivando-se uma emenda na Lei 4.625/1922 para se fixar a incidência do imposto sobre os “rendimentos” cuja classificação trazia.

Em 1934, já na chamada Era Vargas, o imposto de renda passou a ter previsão constitucional e sua competência impositiva ficou a cargo da União, tendo se tornado, ao longo dos anos, o imposto mais importante e o mais rentável do Sistema Tributário Nacional.

Atualmente, na legislação tributária brasileira, o imposto de renda está disciplinado de maneira específica no que toca às pessoas físicas, às pessoas jurídicas e nos casos em que há incidência na fonte. Embora seja um imposto de base constitucional única, as regras atinentes ao imposto de renda das pessoas físicas (IRPF) são muito diferentes das relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ). Ricardo Lobo Torres³⁰ salienta que:

A distinção entre imposto de renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, assunto da maior relevância para a cobrança do tributo, foi deixada à legislação ordinária, o que permite os periódicos ajustamentos entre aquelas incidências sem a necessidade de reforma da CF ou da lei complementar.

O IRPF está disciplinado basicamente pela Lei 7.713/1988 e pela Lei 9.250/1995. A primeira lei instituiu o imposto após a publicação da Carta da República de 1988. No seu art. 6º, a Lei 7.713/1988 trouxe várias hipóteses de isenção do imposto de renda das pessoas físicas.

²⁹ Peixoto, Marcelo Magalhães. O Surgimento Mundial do IR – Breve histórico no Brasil. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2578>. Material da 6ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário - UNISUL – REDE LFG. p. 2..

³⁰ TORRES, *op. cit.*, p. 325.

A Lei 9.250/1995, no seu art. 3º, estabeleceu que o IRPF será calculado de acordo com uma tabela progressiva em Reais. A Lei 11.482, de 31/05/2007, estabeleceu as tabelas progressivas mensais para o IRPJ para os anos-calendários de 2007, 2008 e 2009.

O art. 4º da Lei 9.250/1995 ainda elenca as parcelas poderão deduzidas para determinação da base de cálculo sujeita à incidência mensal do imposto de renda. No art. 7º, cuidou da declaração anual de rendimentos, fixando que:

Art. 7º A pessoa física deverá apurar o saldo em Reais do imposto a pagar ou o valor a ser restituído, relativamente aos rendimentos percebidos no ano-calendário, e apresentar anualmente, até o último dia útil do mês de abril do ano-calendário subsequente, declaração de rendimentos em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Como se vê, essas leis, alteradas e acrescidas por várias outras, delinham o regime jurídico do IRPF, inclusive no que toca à chamada tributação instantânea ou por antecipação, que será mais adiante estudada tendo em conta o objeto deste trabalho. Aliás, em relação ao imposto de renda retido na fonte (IRRF) há uma série de normas próprias aplicáveis, sobretudo porque a retenção na fonte consiste em mecanismo de garantia de arrecadação. Esse mecanismo nos últimos tempos tem sido bastante empregado pelo legislador ordinário, pois, além de eficaz instrumento de arrecadação, gera praticidade e comodidade ao fisco.

Fabio Zambitte Ibrahim³¹ esclarece que a retenção do IR foi trazida pelo Decreto 17.390/1926, mas ficou restrita às hipóteses de pagamento a residentes fora do país. O Decreto 4.178/1942 estendeu a possibilidade de retenção para algumas outras situações, mas a generalização da retenção do imposto de renda pela fonte pagadora ocorreu com o advento da Lei 7.713/1988. Veja-se o que dispõe seu art. 7º:

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

³¹ IBRAHIM, *op. cit.*, p. 56.

II – os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

Sobre o assunto, trataremos mais adiante de modo mais detalhado.

Já o IRPJ tem suas balizas definidas nas Leis de 8.981/1995, 9.249/1995 e de 9.430/1996. Esses diplomas legais traçam todo o regramento atinente à apuração e ao pagamento do imposto de renda devido pelas pessoas jurídicas que atuam no país. O já citado professor Lobo Torres³², em relação ao IRPJ, destaca que, “depois das Leis 8.383/1991 e 8.541/1992, passou também a ser mensal, apurando-se a cada mês a base de cálculo e o valor do imposto, compensando-se os prejuízos de um mês com os lucros dos meses seguintes e consolidando-se os resultados mensais auferidos de janeiro a dezembro na declaração anual de ajuste.”

Vale registrar que o Decreto 3.000, de 26/03/1999, regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração, tanto do IRPF como do IRPJ.

5. A Tributação da renda segundo a capacidade contributiva de cada sujeito passivo

Desde sua criação em 1922 e depois que ingressou no rol constitucional de tributos em 1934, o imposto sobre a renda passou a ser expandido a cada ano. Com as modificações e aperfeiçoamento na legislação, foi se consolidando como o tributo mais importante de nosso sistema fiscal, tornando-se a principal fonte de receita tributária do país.

Sacha Calmon Navarro Coêlho³³ leciona que:

O imposto de renda no Brasil, em sua primeira fase, incidiu sobre os salários. Na segunda

fase, sobre outras rendas. Na terceira fase avançou para os proventos de qualquer natureza, que não possuem definição própria e são conceituados por derivação do conceito de renda, que o produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos.

Nas últimas décadas, à medida que se consolidou pelo mundo os modelos de Estados de Direito, as reformas tributárias começaram a denotar a preocupação de ajustar os respectivos sistemas tributários ao princípio da capacidade contributiva. Ricardo Lobo Torres³⁴ ensina:

A capacidade contributiva se subordina à idéia de justiça distributiva. Manda que cada qual pague o imposto de acordo com a sua riqueza, atribuindo conteúdo ao vetusto critério de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu (*suum cuique tribuere*) e que se tornou uma das “regras de ouro” para se obter a verdadeira justiça distributiva. Existe igualdade no tributar cada qual de acordo com a sua capacidade contributiva, mas essa tributação produz resultados desiguais por se desigualarem as capacidades contributivas individuais.

Luciano Amaro³⁵, na mesma linha de entendimento, afirma que:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (...) O postulado em exame avizinha-se do princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição. E isso corresponde a

³² TORRES, *op. cit.*, p. 325.

³³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 498.

³⁴ *Ibidem*, p. 83.

³⁵ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 138-139.

um dos aspectos da igualdade, que é o tratamento desigual para os desiguais.

Destarte, para exercer seu poder de tributar, o Estado deve observar as limitações impostas no Texto Constitucional, dentre as quais está o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que estabelece:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ainda, a fim de dar maior concretude ao princípio em comento no que toca ao imposto de renda, o legislador constitucional originário determinou que tal tributo “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da *progressividade*, na forma da lei” (art. 153, § 2º, I, CF/1988). Portanto, como realça José Minatel³⁶, “a estipulação de alíquotas progressivas para o imposto sobre a renda é exigência constitucional, graduação que procura dar efetividade ao princípio da capacidade contributiva, no sentido de que quanto maior o volume de renda, maior deverá ser a alíquota utilizada para cálculo do respectivo imposto”.

O imposto sobre a renda é o tributo em que mais fica destacado o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF/1988). E é exatamente na apuração da renda tributável do sujeito passivo que o aplicador da lei deve ter bem presente o aludido princípio constitucional, interpretando as normas de modo que não se permita uma maior oneração daqueles que têm menor capacidade econômica.

José Afonso da Silva³⁷, de modo preciso, assevera:

O IR, graças à flexibilidade de sua incidência, é capaz de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país, mas isso não tem sido assim entre nós, pois sua administração fá-lo

incidir mais onerosamente sobre as classes média-baixa e média-alta do que sobre as classes de rendas mais elevadas.

Urge, enfim, que o legislador e o operador do direito ajam de modo a dar efetividade ao princípio constitucional da capacidade contributiva do contribuinte, fazendo valer o propósito do constituinte originário de que “aquele que ganha mais deve pagar mais”. Não se pode olvidar que o imposto de renda, a par de sua função fiscal, também tem a missão de realizar os ideais de justiça distributiva, de sorte que os cidadãos contribuam para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica.

Os contribuintes assalariados vêm sofrendo com a insuficiente correção da tabela progressiva do imposto de renda, bem assim, como se verá, em função da tributação indevida ou excessiva ocorrida nas hipóteses de pagamentos de rendimentos acumulados por força de decisão judicial, isso por força de comandos legais que às vezes são aplicados de maneira dissociada dos relevantes princípios constitucionais consagrados na Carta da República de 1988.

6. O Regime de tributação na fonte. O Sistema de antecipação do imposto

O regime de tributação do IR na fonte foi instituído no Brasil pelo Decreto 17.390/1926, mas ficou restrita às hipóteses de pagamento a residentes fora do país. Aliomar Baleeiro³⁸ esclarece que o IRRF ou IR/Fonte surgiu “por razões de praticidade ou pelas limitações territoriais da lei brasileira, como incidência única e exclusiva, cabendo às fontes pagadoras reter e recolher o tributo à repartição competente.”

O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966) previu no parágrafo único do seu art. 45 que “a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam”. Ao comentar esse comando legal, Baleeiro³⁹ asseverou:

Por simples facilidade ou comodidade de arrecadação e controle, a lei poderá determinar que a fonte pagadora da renda ou dos proventos assumam

³⁶ Minatel, *op. cit.*, p. 6.

³⁷ Silva, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 22 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

³⁸ Baleeiro, *op. cit.*, p. 314.

³⁹ *Ibidem*, p. 313.

a posição de responsável pelo tributo, calculando-o, descontando-o do pagamento ao titular, e recolhendo-o, nos prazos, à repartição arrecadadora. É a técnica da retenção ou desconto na fonte (*stoppage at source; pay as you go, ou pay as you earn*), que imprime eficiência maior à máquina de arrecadação do imposto sobre a renda, já porque previne a sonegação ou a displicência do titular dos créditos, já porque funciona com mais rapidez, comodidade, simplicidade e economia.

A atual Constituição Brasileira fez duas referências à incidência do IR na fonte⁴⁰, *verbis*:

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título⁴¹, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I – o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

Destarte, se há previsão no Texto Constitucional, deve ser afastada a idéia de inconstitucionalidade de tal técnica de arrecadação do imposto de renda. Rorque Antonio Carrazza⁴², nesse contexto, afirma que “é aceitável a exigência de imposto sobre a renda na fonte, desde que ajustado aos grandes princípios tributários, mormente o da capacidade contributiva e da não-confiscabilidade.”

No sistema tributário brasileiro, a generalização da retenção do imposto de renda pela fonte pagadora ocorreu com a edição da Lei 7.713/1988, que assim estabeleceu:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que

os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei:

I – os rendimentos do trabalho assalariado, pagos ou creditados por pessoas físicas ou jurídicas;

II – os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.

§ 1º O imposto a que se refere este artigo será retido por ocasião de cada pagamento ou crédito e, se houver mais de um pagamento ou crédito, pela mesma fonte pagadora, aplicar-se-á a alíquota correspondente à soma dos rendimentos pagos ou creditados à pessoa física no mês, a qualquer título.

O legislador ordinário, autorizado pelo constituinte originário e pelo CTN, expandiu totalmente a mecanismo de retenção da fonte, que antes ficava restrito a poucas situações, tudo com o propósito de tornar mais eficaz e fácil a arrecadação.

Lecionando sobre o instituto da retenção do imposto de renda na fonte, o já citado Aliomar Baleeiro⁴³, saudoso professor e Ministro aposentado do STF, disse:

Não configura, em nenhum caso, tributo diferente do imposto de renda, mas, antes, deve ser analisado como mera antecipação de imposto que se presume devido. Se, ao final do ano-base em que está periodizado, o imposto não for devido, em decorrência de saídas-despesas elevadas, deverá ser devolvido ao contribuinte. O que importa é que, ao final do período, a hipótese do imposto tem de ocorrer – excedente dos rendimentos auferidos em relação aos gastos necessários, ou existência de acréscimos patrimoniais – sob pena de haver pagamento de tributo indevido, sem causa, sujeito à repetição. A regra é sempre de que imposto de renda-fonte é antecipação do imposto de renda, que se presume devido, no momento da retenção.

Portanto, o contribuinte que perceber rendimentos de pessoa jurídica terá o imposto de renda retido por ocasião do pagamento, nos termos da lei. O imposto retido nessa sistemática ao longo do ano-base tem

⁴⁰ Nessas duas hipóteses constitucionais, a própria titularidade do IR é repassada aos entes políticos ali referidos. Por conseguinte, devem ser travadas na Justiça Estadual as discussões sobre a retenção de valores a título de IR dos servidores públicos estaduais e municipais. Não há aqui interesse da União, de modo que a Justiça Estadual é competente para processar e julgar as ações referentes a tais retenções.

⁴¹ Inclusive por força de decisão judicial.

⁴² Carrazza, *op. cit.*, p. 43.

⁴³ Baleeiro, *op. cit.*, p. 314.

natureza de antecipação e será deduzido do apurado por ocasião do ajuste anual, ou seja, os valores retidos pela fonte pagadora são abatidos, evitando-se dupla tributação dos mesmos rendimentos. Na declaração anual de ajuste, a ser entregue ao fisco até o final de mês de abril do ano seguinte (ano do exercício), será apurado se o contribuinte ainda deve recolher IR ou se tem direito à restituição de valor que eventualmente tenha sido retido a maior.

Leandro Paulsen⁴⁴, cuidando do tema, lembra que o IR é um tributo de periodicidade anual, mas que:

(...) a legislação impõe ao contribuinte que, durante o próprio curso do ano-calendário, faça antecipações mensais de pagamento conforme a renda e proventos verificados. Encerrado o ano-calendário, o contribuinte deve apurar as rendas e proventos cuja disponibilidade tenha adquirido e calcular o saldo a pagar a ter restituído, se pagou a maior, prestando declaração de rendimentos/de ajuste (obrigação acessória) até 30 de abril posterior ao encerramento do ano-calendário. No mesmo prazo, deve efetuar o pagamento do saldo a pagar (se os recolhimentos antecipados não cobriram todo o montante devido com relação à renda e aos proventos do ano-calendário), podendo optar por um parcelamento.

Para viabilizar o controle do fisco, a fonte pagadora ou a instituição bancária, conforme o caso, deve, na forma, prazo e condições estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte e apresentar à repartição fiscal a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF).

Por conta de expansão assustadora da tributação na fonte⁴⁵, Ricardo Lobo Torres⁴⁶ assinala que, nos últimos anos, o IR/Fonte chegou ao sistema de bases correntes, ou seja, a sua cobrança se faz por retenção na fonte (salários e ganhos de capital) e por pagamento mensal, de modo que a declaração anual, em verdade, passou refletir insignificante ajustamento, para mais ou

para menos, do que se pagou antecipadamente no ano-base.

Desse modo, tenho como justa e pertinente a crítica daqueles que dizem que o imposto de renda de certo modo se transformou num imposto sobre “rendimentos”. De fato, a rigor, a tributação antecipada ou instantânea não se dá sobre o fato gerador da exação, que supõe renda, mas sobre os rendimentos brutos do trabalhador assalariado. Embora a doutrina e os tribunais brasileiros repute essa técnica válida e em harmonia com os princípios constitucionais tributários, pode-se entender que esse mecanismo de alguma forma ofende os princípios constitucionais que orientam a tributação da renda (pessoalidade, generalidade, universalidade e progressividade)⁴⁷. Assim, como forma de contrabalançar essa situação desfavorável ao contribuinte, Roque Antonio Carrazza⁴⁸, assinala que:

O ideal seria, pois, que na própria retenção na fonte já fossem autorizados abatimentos e deduções, de modo a antecipar, o quanto possível, a restituição de montantes indevidos. Esta técnica (...) escopa evitar que o contribuinte seja compelido a aguardar, no mínimo, até o próximo exercício financeiro para só então ter a expectativa de reaver o indébito tributário, que o leigo empiricamente denomina “restituição de imposto de renda”.

Vale registrar que no Parlamento Brasileiro já tramita um projeto de lei⁴⁹ que estabelece prazo de 90 (noventa) dias para a Receita Federal restituir ao contribuinte o imposto de renda retido na fonte cobrado a mais ao longo do ano-base. É um alento ao contribuinte, pois se ele deve pagar o tributo devido no prazo determinado, sob pena de multa e incidência de juros, deve também ter o direito de ver restituído dentro de certo prazo o valor a que tem direito, não sendo razoável que seja obrigado a aguardar por vários meses a repetição do indébito tributário.

⁴⁴ Paulsen, *op. cit.*, p. 702.

⁴⁵ No ano passado, o IR — incluindo o pago por empresas — respondeu por uma arrecadação de R\$ 160,137 bilhões. Deste valor, cerca de R\$ 42,347 bilhões foram obtidos através da retenção na fonte do trabalho assalariado. Fonte: Receita Federal do Brasil.

⁴⁶ Torres, *op. cit.*, p. 325.

⁴⁷ Nesse sentido é a sustentação de Ricardo Marins Oliveira, para quem “a seletividade da tributação em separado de determinadas rendas, contraria a norma constitucional ora discutida, além de violar os critérios da generalidade e da progressividade, assim como o da universalidade por distinguir pessoas em decorrência das atividades de onde extraem seus ganhos.” (apud Peixoto, Marcelo Magalhães. *Imposto sobre renda ou rendimentos?* Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2347>>. Acesso em: 06 ago. 2008.

⁴⁸ Carrazza, *op. cit.*, p. 45.

⁴⁹ PL 58/2006, de autoria do senador Álvaro Dias (PSDB/PR).

7. O imposto de renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho – Lei 8.541/2003 e Lei 10.833/2003

Na linha dos sistemas tributários mais avançados, o legislador brasileiro, como visto, tem freqüentemente se utilizado do método da retenção da fonte. A chamada “tributação na fonte”, na lição de Roque Antonio Carrazza⁵⁰, é uma oportuna e eficiente técnica de arrecadação:

porque permite que o IR alcance contribuintes que, não sendo sediados ou domiciliados no Brasil, aqui auferem rendimentos. Além disso, evita, o quanto possível, a sonegação fiscal, a evasão e a inadimplência, bem como antecipa recursos à União, permitindo-lhe acudir, com maior presteza, a seus encargos.

No tocante aos rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial, a retenção na fonte era inicialmente regulada pela Lei 8.218/1991, no seu art. 27. Esse dispositivo foi revogado pela Lei 8.541/1992, que passou a disciplinar a matéria, estabelecendo, no seu art. 46, o seguinte:

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

I – juros e indenizações por lucros cessantes;

II – honorários advocatícios;

III – remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento.

Valentino Aparecido de Andrade⁵¹, ao discorrer sobre o assunto, esclarece que a técnica da retenção na fonte:

(...) é eficazmente utilizada quando o imposto de renda incide sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial, como forma de tornar mais fácil, cômoda e efetiva a sua arrecadação, submetida a controle do Fisco, segundo expressamente estabelece o art. 46 da Lei federal de número 8.541/1992. A parte pagadora é, por força desse dispositivo legal, erigida à condição de agente de retenção, cabendo-lhe deduzir o valor do tributo e recolhê-lo ao Fisco, tornando-se responsável pelo débito, se não cumprir o encargo legal. Ao beneficiário do pagamento (e verdadeiro contribuinte do tributo), por sua vez, caberá, mesmo se a retenção não tiver sido efetuada, incluir, em sua declaração anual de ajuste, dentre os rendimentos tributáveis, o valor recebido por força da decisão judicial.

Entretanto, nos casos de rendimentos pagos por entes públicos por força de decisão judicial há uma particularidade: a posição de agente de retenção é assumida pelo próprio sujeito ativo do tributo⁵². Diante da condenação judicial e da obrigação de pagar, cabe ao poder público disponibilizar o numerário, fazendo a retenção na fonte do valor devido, conforme determina o art. 46 da Lei 8.541/1992.

Acontece que tropeços têm havido na forma de materialização da retenção na fonte, especialmente quando a Fazenda Pública tem a obrigação de efetivar um pagamento em cumprimento de decisão judicial. Embora a Lei 8.541/1992 estabeleça que a retenção na fonte deva ser feita “pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento”, tem-se procedido como se o obrigado a efetivar retenção fosse o banco depositário. Explicando esse fenômeno, Valentino Aparecido de Andrade pontua:

(...) Ocorre, entretanto, que alicerçado em uma equivocada interpretação do art. 46 da Lei federal de número 8.541/1992 e do art. 718 do Regulamento do Imposto de Renda, sob color de que

⁵¹ Andrade, Valentino Aparecido. O Agente de Retenção no Imposto de Renda Incidente sobre Rendimentos Pagos em Cumprimento de Decisão Judicial. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 106, p. 101-111, jul. 2004.

⁵² É mais comum que o agente de retenção seja o devedor do tributo, na condição de responsável tributário. É o que ocorre, por exemplo, com o empregador, que paga o salário do empregado fazendo a retenção do IR para repassar ao fisco.

⁵⁰ Carrazza, *op. cit.*, p. 44.

nos casos de depósito judicial a disponibilidade dos rendimentos só se dá no momento em que o valor é efetivamente levantado pela parte contrária (movimentação bancária), quando o valor depositado suportou a incidência do rendimento abonado pela instituição financeira beneficiária (art.718, § 3º), é que se entende que a fonte pagadora responsável pela retenção do valor do imposto de renda é o banco depositário. Subjaz a essa interpretação um equívoco que radica na compreensão do fato gerador desse imposto, que por isso acaba indevidamente transmutado, não apenas quanto aspecto objetivo de seu pressuposto do fato imponible — que deixa de ser a aquisição de disponibilidade jurídica dos rendimentos percebidos por força de decisão judicial, para firmar-se na movimentação financeira de valores (fato econômico que não corresponde necessariamente a um acréscimo patrimonial ou à aquisição de disponibilidade jurídica dos rendimentos) —, senão também quanto ao aspecto subjetivo que o estrutura (...). No caso do imposto de renda sobre rendimentos decorrentes de decisão judicial, cabe considerar que o fato gerador se dá no momento em que o beneficiado possui título hábil para recebê-lo, porque é nesse momento que se caracteriza a disponibilidade jurídica do rendimento. Esse título hábil é a decisão judicial que lhe confere a titularidade do valor que, pago, configura o fato de exteriorização, do qual nasce o fato gerador (instantâneo) do imposto de renda. (...) À vista do exposto, torna-se fácil compreender o motivo de o art. 46 da Lei federal de número 8.541/1992 ter erigido a parte pagadora como agente de retenção do tributo. É que a disponibilidade jurídica decorre de título hábil (sentença), do qual sobrevém o acréscimo patrimonial. Por conseqüência, ao fixar o banco depositário como agente de retenção do imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial, sobre lhe atribuir a responsabilidade tributária em face de um pressuposto de fato com o qual não mantém relação (estado na decisão judicial que dá gênese ao acréscimo patrimonial), provoca-se ainda uma confusão entre os conceitos de movimentação financeira e de aquisição de riqueza.

Exceto no que diz com o Juízo Trabalhista, por conta das peculiaridades das relações ali apreciadas e julgadas, também se revela equivocada a tentativa de atribuir ao Juízo da causa ou ao cartório judicial a responsabilidade pela retenção do imposto de renda nos casos de rendimentos pagos em cumprimento de de-

cisão judicial. Essa obrigação, como restou assentada, é da parte condenada ao pagamento, que assume, por disposição de lei, a condição de agente de retenção. Nesse sentido se posiciona Leandro Paulsen⁵³: “O Juízo não é fonte pagadora. Ao se determinar o pagamento de diferença salarial, caberá à fonte, condenada ao pagamento, efetuar a retenção e depositar em Juízo o montante líquido (...)”.

Nesse contexto, urge que o legislador brasileiro aperfeiçoe o procedimento de cobrança do imposto de renda no que toca aos rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial, especialmente em relação aos casos em que a Fazenda Pública é a parte obrigada ao pagamento. Se a técnica de retenção não for corrigida, ou seja, se não for feita realmente pelo poder público condenado ao pagamento, restarão frustrados os fins que levaram à criação do mecanismo legal de retenção, já que, em vez de reter o numerário, este é depositado na conta de uma instituição bancária, em prejuízo do erário.

Todavia, na contramão da constatação acima, o Poder Executivo Federal editou a Medida Provisória 135/2003, convertida na Lei 10.833/2003. Nessa lei foi instituída a retenção do IR na fonte pela instituição financeira nos casos de pagamentos efetivados, por precatórios ou requisições de pequeno valor, em cumprimento de decisões da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho. Quer-se dizer: para essas hipóteses (nas demais se aplica o art. 46 da Lei 8.541/1992), a lei desprezou os fins maiores da tributação na fonte, que consistem na antecipação de recursos para que o poder público possa acudir com mais presteza a seus encargos. Optou erigir a instituição financeira responsável pelo pagamento à condição de agente de retenção, de modo que, nas palavras de Valentino Andrade⁵⁴, “produziu uma das mais kafkianas aplicações da técnica da retenção do imposto de renda, não destinada a imprimir maior eficiência à arrecadação, mas sim para diretamente beneficiar a instituição financeira em que o depósito é efetuado, com evidente prejuízo ao Erário Público.”

Vale transcrever os arts. 27 e 28 da Lei 10.833/2003, que disciplinam, respectivamente, a cobrança de imposto de renda sobre rendimentos pagos em cumpri-

⁵³ Paulsen, *op. cit.*, p. 758.

⁵⁴ Andrade, *op. cit.*, p. 103.

mento de decisão da Justiça Federal e da Justiça do Trabalho:

Art. 27. O imposto de renda sobre os rendimentos pagos, em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório ou requisição de pequeno valor, será retido na fonte pela instituição financeira responsável pelo pagamento e incidirá à alíquota de 3% (três por cento) sobre o montante pago, sem quaisquer deduções, no momento do pagamento ao beneficiário ou seu representante legal.

§ 1º Fica dispensada a retenção do imposto quando o beneficiário declarar à instituição financeira responsável pelo pagamento que os rendimentos recebidos são isentos ou não tributáveis, ou que, em se tratando de pessoa jurídica, esteja inscrita no *Simples*.

§ 2º O imposto retido na fonte de acordo com o *caput* será:

I – considerado antecipação do imposto apurado na declaração de ajuste anual das pessoas físicas; ou

II – deduzido do apurado no encerramento do período de apuração ou na data da extinção, no caso de beneficiário pessoa jurídica.

§ 3º A instituição financeira deverá, na forma, prazo e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, bem como apresentar à Secretaria da Receita Federal declaração contendo informações sobre: (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

I – os pagamentos efetuados à pessoa física ou jurídica beneficiária e o respectivo imposto de renda retido na fonte; (Incluído pela Lei 10.865, de 2004)

II – os honorários pagos a perito e o respectivo imposto de renda retido na fonte; (Incluído pela Lei 10.865, de 2004)

III – a indicação do advogado da pessoa física ou jurídica beneficiária. (Incluído pela Lei 10.865, de 2004)

§ 4º O disposto neste artigo não se aplica aos depósitos efetuados pelos Tribunais Regionais Federais antes de 01/02/2004 (Redação dada pela Lei 10.865, de 2004)

(...)

Art. 28. Cabe à fonte pagadora, no prazo de 15 (quinze) dias da data da retenção de que trata o *caput* do art. 46 da Lei 8.541, de 23/12/1992, comprovar, nos respectivos autos, o recolhimento do imposto de renda na fonte incidente sobre os

rendimentos pagos em cumprimento de decisões da Justiça do Trabalho.

§ 1º Na hipótese de omissão da fonte pagadora relativamente à comprovação de que trata o *caput*, e nos pagamentos de honorários periciais, competirá ao Juízo do Trabalho calcular o imposto de renda na fonte e determinar o seu recolhimento à instituição financeira depositária do crédito.

§ 2º A não indicação pela fonte pagadora da natureza jurídica das parcelas objeto de acordo homologado perante a Justiça do Trabalho acarretará a incidência do imposto de renda na fonte sobre o valor total da avença.

§ 3º A instituição financeira deverá, na forma, prazo e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal, fornecer à pessoa física beneficiária o Comprovante de Rendimentos Pagos e de Retenção do Imposto de Renda na Fonte, bem como apresentar à Secretaria da Receita Federal declaração contendo informações sobre:

I – os pagamentos efetuados à reclamante e o respectivo imposto de renda retido na fonte, na hipótese do § 1º;

II – os honorários pagos a perito e o respectivo imposto de renda retido na fonte;

III – as importâncias pagas a título de honorários assistenciais de que trata o art. 16 da Lei 5.584, de 26/06/1970;

IV – a indicação do advogado da reclamante.

Além do contra-senso acima apontado, muito bem desenvolvido pelo magistrado paulista Valentino Aparecido De Andrade, o legislador ainda estabeleceu uma questionável distinção no mecanismo de retenção de IR sobre os rendimentos pagos em decorrência de decisão da Justiça Federal e de decisão das Justiças Trabalhista e Estadual.

No caso de rendimentos pagos por força de decisão da Justiça Federal, a retenção na fonte é de apenas 3%, havendo a possibilidade de ser dispensada a retenção do imposto quando o beneficiário declarar, à instituição financeira responsável pelo pagamento, que os rendimentos recebidos são isentos ou não-tributáveis, ou que, em se tratando de pessoa jurídica, que seja optante pelo Simples Nacional. Já no caso de rendimentos pagos em cumprimento de decisão da Justiça do Trabalho o beneficiário sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte sobre o valor total alcançado, conforme tabela progressiva do imposto (15% ou 27,5%). Do mesmo modo, por força do disposto no art. 46 da Lei

8.541/1992, os rendimentos pagos em decorrência de decisão da Justiça Estadual ensejam tributação na fonte conforme a tabela progressiva do IR. Não há a possibilidade de o beneficiário declarar que os rendimentos são isentos ou não-tributáveis.

Refletindo sobre o assunto, observa-se que não há razão plausível a justificar esse tratamento diferenciado quanto à sistemática de retenção de IR na fonte no que diz respeito a rendimentos pagos por força de decisão de órgãos diferentes do Poder Judiciário⁵⁵. Nada justifica que o servidor público federal titular do direito de receber valores acumulados em decorrência de decisão da Justiça Federal seja beneficiado com a retenção na fonte no percentual de apenas 3%, enquanto o empregado da iniciativa privada e o servidor público estadual ou municipal devam se sujeitar a uma tributação na fonte mais gravosa, no patamar de 15% ou 27,5%, conforme o montante a ser recebido.

É absurda essa distinção criada entre servidores públicos federais e estaduais ou municipais quando do recebimento de rendimentos acumulados e em atraso por força de decisão judicial. Os servidores estaduais e municipais, em razão do disposto no art. 46 da Lei 8.541/1992, são alcançados pela retenção na fonte conforme a tabela progressiva do IR, tudo levando a crer que o legislador ordinário pretendeu beneficiar os servidores públicos do quadro federal ao estabelecer em favor deles uma singela tributação antecipada (3%) se comparada àquela que recai sobre os demais trabalhadores que alcançam o reconhecimento de direitos nos demais ramos do Poder Judiciário.

Pelo regramento atualmente vigente, se um empregado do setor privado, por exemplo, obtém na Justiça do Trabalho o reconhecimento do direito de receber verbas trabalhistas, estará ela sujeita a uma retenção de IR na fonte conforme a tabela progressiva do imposto, conforme estabelece o art. 28 da Lei 10.833/2003, mesmo que, se tivesse recebido os valores nas épocas próprias, figurasse na faixa de isenção. Já o servidor público federal, em virtude do estatuído no art. 27 da referida lei, sujeita-se, nessa hipótese, a uma retenção na fonte

de 3%, tratamento esse que, como visto, também difere daquele dispensado aos servidores públicos estadual e municipal, isso porque a Lei 8.541/1992 manda aplicar, para fins de retenção, a tabela progressiva do IR (art. 46, § 2º). O legislador instituiu tratamento tributário distinto para pessoas que se encontram em situações equivalentes.

Essas distinções são inconcebíveis e têm gerado discussões no âmbito do Poder Judiciário. Não é incomum advogados trabalhistas pugnam na Justiça Laboral pela aplicação da alíquota de 3% quando da retenção de IR em casos de pagamentos de rendimentos acumulados por força de decisão judicial. Os causídicos, a meu ver com razão, invocam o princípio constitucional da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988) e também o princípio da razoabilidade, uma vez que a lei assegura tal benefício aos servidores públicos federais, não existindo motivo legítimo que justifique a distinção de tratamento fiscal. Há casos em que ações de servidores federais tramitaram na Justiça Trabalho, tendo havido trânsito em julgado, de modo que os advogados, quando do pagamento dos valores devidos, insistem na aplicação da retenção pela alíquota do art. 27 da Lei 10.833/2003 (3%), mesmo porque, se demanda tivesse tramitado pela Justiça Federal, seria esse o percentual da retenção do IR na fonte.

Há ainda uma outra situação que bem revela o equívoco da atual sistemática de retenção da fonte do IR nos casos de rendimentos pagos por força de decisão judicial. Nas ações previdenciárias em trâmite na Justiça Federal, o segurado, quando do recebimento dos valores acumulados pagos em atraso, sujeita-se à alíquota de 3%, conforme preconiza o art. 27 da Lei 10.833/2003. Entretanto, se ação tiver tramitado pela Justiça Estadual em decorrência da competência delegada prevista no art. 109, § 3º, da Constituição Federal, a retenção no IR na fonte vem observando o regramento do art. 46 da Lei 8.541/1992.

Enfim, por tudo que aqui foi expendido, faz-se necessário que o legislador brasileiro melhor discipline o instituto da retenção de IR na fonte no que toca aos rendimentos acumuladamente pagos por força de decisão judicial. Devem ser editados comandos legais que obriguem o poder público a depositar o valor líquido da condenação, de maneira que possa tirar vantagem financeira da retenção do imposto na fonte.

⁵⁵ A Exposição de Motivos 197-A/2003 – MF, assinada pelo então Ministro Antônio Palocci, apresentada por ocasião da edição Medida Provisória 135/03 (convertida na Lei 10.833/2003) não traz explicações quanto à diferenciação aqui combatida.

Há de se corrigir também as distorções no que diz respeito à diferenciação de alíquotas quando da tributação antecipada pela retenção nos casos de rendimentos pagos em cumprimento de decisão de órgãos do Poder Judiciário, portanto o regramento atual se revela injusto por dispensar tratamentos díspares em relação a contribuintes que se encontram em situação equivalente, o que não se coaduna com o espírito que moveu o constituinte originário ao conceber o Sistema Tributário Nacional.

8. A exigência de imposto de renda nos casos de rendimentos pagos, acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial

No cálculo do IR incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente a servidores públicos por força de decisão judicial deve o fisco aplicar as tabelas e alíquotas das épocas próprias, adotando-se o regime de competência⁵⁶, ou deve se entender que a tributação há de ocorrer sobre o total dos rendimentos pagos, no momento do efetivo pagamento, ou seja, da disponibilidade econômica, respeitando-se o regime de caixa⁵⁷? Esta segunda solução, adotada pela Receita Federal do Brasil em casos desta natureza, harmoniza-se com os princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva e da razoabilidade?

A matéria ventilada já suscitou muita discussão na doutrina e também nos tribunais brasileiros. Na linha da tese sustentada pelo fisco, as Cortes de Justiça entendiam que o fato gerador do imposto de renda, na hipótese de rendimentos pagos em decorrência de decisão judicial, ocorria quando da disponibilidade eco-

nômica do numerário, sendo aplicáveis as regras previstas nos dispositivos legais abaixo transcritos:

Lei 7.713/1988

Art. 12. No caso de rendimentos recebidos acumuladamente, o imposto incidirá, no mês do recebimento ou crédito, sobre o total dos rendimentos, diminuídos do valor das despesas com ação judicial necessárias ao seu recebimento, inclusive de advogados, se tiverem sido pagas pelo contribuinte, sem indenização.

Lei 8.541/1992

Art. 46. O imposto sobre a renda incidente sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial será retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se torne disponível para o beneficiário.

§ 1º Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação da alíquota correspondente, nos casos de:

I – juros e indenizações por lucros cessantes;

II – honorários advocatícios;

III – remuneração pela prestação de serviços de engenheiro, médico, contador, leiloeiro, perito, assistente técnico, avaliador, síndico, testamenteiro e liquidante.

§ 2º Quando se tratar de rendimento sujeito à aplicação da tabela progressiva, deverá ser utilizada a tabela vigente no mês de pagamento.

Nesses casos de pagamento de valores pelo poder público, acumuladamente e em atraso, entendia-se que o IR devia incidir sobre o total dos valores pagos ao beneficiário por força da decisão judicial, observando-se o chamado regime de caixa. Pautava-se pelo critério temporal da hipótese de incidência do imposto de renda, de modo que interessava o momento em que ocorria, de fato, referida aquisição, incidindo a legislação vigente neste instante. Embora o pagamento acumulado ocorra em razão do reconhecimento de que os rendimentos ou proventos foram pagos a menor nos meses em que devidos, sustentava-se que a aquisição da disponibilidade econômica ocorreu tão-somente por ocasião do pagamento judicial. Dizia-se — e muitos ainda adotam essa posição — que nesse momento é que se deve vislumbrar o preenchimento da hipótese de incidência do tributo, e não em cada um dos meses em que eram devidos os pagamentos.

⁵⁶ O regime de competência determina que as receitas, as despesas e os custos devem ser incluídos na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento. Noutras palavras: as receitas e as despesas devem ser contabilizadas no período a que competem, independentemente do seu recebimento (receitas) ou pagamento (despesas e custos) em moeda corrente. Trata-se de um princípio fundamental da Contabilidade e está disciplinado no art. 9º da Resolução 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade.

⁵⁷ O regime de caixa estabelece que as receitas devem ser contabilizadas somente quando de seu efetivo recebimento; já as despesas, quando do seu efetivo pagamento.

O tema é polêmico. Do ano de 2003 para cá, a jurisprudência pátria tem afastado a incidência do Imposto de Renda sobre o montante recebido de forma acumulada, sob o fundamento de que a incidência global enseja desrespeito aos princípios da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/1988⁵⁸) e da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988⁵⁹). Afirma-se que se os valores tivessem sido pagos à época ao contribuinte, estariam na faixa de isenção ou, no máximo, incidiria sobre eles alíquota inferior àquela que incide sobre o valor pago acumuladamente. Dessa forma, na esteira dessa orientação, só deve incidir o imposto sobre aquelas parcelas que, isoladamente consideradas, ultrapassassem o limite de isenção.

Nesse sentido também tem se posicionado a doutrina. Roque Carrazza⁶⁰, a propósito, ensina que “na hipótese de haver vencimentos ou salários atrasados e sendo eles pagos acumuladamente, haverá, ou não, incidência do IR/Fonte, tomando-se como parâmetro o valor de cada parcela isoladamente considerada, e não o valor global creditado ao contribuinte.”

Nos últimos anos, ações judiciais passaram a ser movidas por servidores públicos que receberam valores, acumuladamente e em atraso, por força de decisão judicial. Como sempre há retenção de imposto na fonte quando do pagamento (15% ou 27,5% na forma da Lei 8.541/1992 e 3% na forma da Lei 10.833/2003) e como a Receita Federal do Brasil espera que incluam tais montantes percebidos em suas declarações de ajuste anual para fins de tributação, recorrem ao Poder Judiciário para ver afastada a exação e para obter a repetição do indébito, com base na tese antes indicada.

Apesar de o artigo 12 da Lei 7.713/1988 estabelecer que, nos casos de rendimentos pagos acumuladamente, o imposto de renda deva incidir, no mês do recebimento, sobre o valor total a ser pago, e mesmo o art. 46 da Lei 8.542/1992 determinando que a retenção na fonte ocorra no momento em que, por qualquer forma, seja disponibilizado o numerário ao beneficiário, a jurisprudência pátria, a meu ver de modo acertado, tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, a destem-po, em cumprimento de decisão judicial, de modo a impedir que o contribuinte seja penalizado com uma tributação originariamente indevida ou excessivamente mais gravosa, mormente quando não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela administração pública.

A interpretação literal dos dispositivos legais acima transcritos afronta o princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/1988), pois o simples fato de o pagamento dos atrasados se dar em prestação única não indica aumento da capacidade econômica do contribuinte. O servidor público que recebeu seus rendimentos de forma acumulada, em atraso, possui a mesma capacidade contributiva daquele que não teve o benefício suprimido, pois o pagamento acumulado implica tão-somente reposição de sua situação ao estado em que se encontrava anteriormente ao ato que não reconheceu a vantagem pecuniária a que tinha direito.

Também há lesão ao princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988) na medida em que contribuintes com a mesma capacidade econômica são tratados distintamente, tão-somente porque uns receberam os valores devidos mês a mês e outros receberam com atraso, acumuladamente, por culpa do Estado.

Sobre o tema, Hugo de Brito Machado⁶¹ tece os seguintes comentários:

Aquele que não recebe seus rendimentos mensais, e vem depois a recebê-los porque buscou proteção a seu Direito junto ao Poder Judiciário, evidentemente não teve aumentada sua capacidade contributiva. Não se justifica, portanto, venha a sofrer maior ônus tributário. Assim, o princípio da capacidade contributiva, que é perfeitamente possível

⁵⁸ O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da CF/1988, que estabelece: “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

⁵⁹ Este princípio está inserto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, que transcrevo a seguir: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;”

⁶⁰ Carrazza, *op. cit.* p. 93.

⁶¹ Machado, Hugo de Brito. Imposto de renda na fonte e rendimentos mensais acumulados. 2004. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 06/08/2008.

adotar-se no caso, sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra aumento do imposto de renda na fonte.

Por outro lado, não é razoável admitir-se que o beneficiário do rendimento acumulado, já tendo sofrido o detrimento decorrente ao atraso no pagamento dos seus rendimentos, venha a ser mais uma vez vítima do detrimento consubstanciado na incidência ou no agravamento do imposto que implica redução do valor do que tem a receber. Assim, o princípio da razoabilidade também sugere seja a norma interpretada de sorte a que não ocorra esse novo detrimento ao beneficiário do rendimento acumulado.

(...) O beneficiário do pagamento feito de uma só vez, de rendimentos mensais que se acumularam contra a sua vontade, em decorrência de ato ilícito praticado pela fonte pagadora, evidentemente não tem capacidade contributiva maior do que aquela que teria se houvesse recebido, mês a mês, os seus rendimentos. Nada justifica, portanto, o agravamento do ônus.

Portanto, o pagamento acumulado dos valores em cumprimento de decisão judicial não implica maior capacidade econômica ao beneficiário, de modo que o tratamento desigual, ou seja, a tributação mais gravosa do contribuinte que recorre ao Poder Judiciário viola o princípio da isonomia tributária. Na sistemática atual, a legislação fiscal faz repercutir sobre o servidor público, empregado, pensionista ou aposentado consequências advindas de ato que não praticaram, de maneira que o intérprete deve atribuir à norma o significado que melhor espelhe os ideais de justiça, atentando-se para as circunstâncias peculiares do caso concreto.

Se prevalecesse a posição do fisco, o trabalhador assalariado (contribuinte) seria penalizado duplamente. Primeiro, por não receber o que lhe era devido nas épocas próprias e, depois, por recebê-los em atraso, em parcela única, sujeita à tributação claramente mais gravosa.

Admitir-se a incidência do imposto sobre a quantia global paga em atraso, sem que se faça a apropriação de cada parcela devida no mês a que se refere, “proporcionaria ao Estado aproveitar-se da torpeza do mau pagador em prejuízo do credor”, como bem lembrou

o Desembargador Federal João Surreaux Chagas⁶² ao julgar recurso em caso dessa natureza.

O Superior Tribunal de Justiça, nessa linha de raciocínio, entendendo haver flagrante injustiça em se tributar mais gravosamente os ganhos de quem não recebeu em tempo o que lhe era devido, tem dado amparo às pretensões em comento, conforme precedentes abaixo:

Tributário. Imposto de Renda. Rendimentos advindos de decisão judicial. Depósito. Servidor público. Parcelas devidas mensalmente, porém, pagas, de modo acumulado. Não efetivação do pagamento no seu devido tempo. Interpretação do Art. 46, da Lei 8.541/1992.

1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria desse causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte.

2. A regra acima não se aplica quando, em face de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula parcelas que, se tivesse sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estaria isentos de retenção do tributo.

3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebê-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável.

4. O art. 46, da Lei 8.541/1992, deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido.

5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade.

6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte, em benefício do Estado, em face de ato ilegal

⁶² Região Sul. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível – processo 2002.72.01.004789-2. Relator: Des. Fed. João Surreaux Chagas. Porto Alegre/RS, 07/07/2004.

praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas vantagens salariais.

7. Recurso especial não provido.⁶³

Tributário. Imposto de Renda. Precatório Judicial. Reajuste de vencimentos. Parcelas devidas mensalmente, porém, pagas, de modo acumulado. Não efetivação do pagamento no seu devido tempo. Aliquota vigente à época em que o pagamento era devido. Interpretação do art. 46 da Lei 8.541/1992. Precedentes.

1. Caso a obrigação de que decorram os rendimentos advindos de decisão judicial se adimplida na época própria dessa causa, são os mesmos tributáveis e ensejam a retenção do imposto de renda na fonte.

2. A regra acima referida não se aplica quando, em face de descumprimento do Estado em pagar vencimentos atrasados ao servidor, acumula as parcelas que, se tivessem sido pagas, na época própria, no final de cada mês, estariam isentos de retenção do tributo.

3. Ocorrendo de maneira diferente, o credor estaria sob dupla penalização: por não receber o que lhe era devido na época própria em que tais valores não eram suscetíveis de tributação e por recebê-los, posteriormente, ocasião em que, por acumulação, formam então, montante tributável.

4. O art. 46 da Lei 8.541/1992 deve ser interpretado nos seguintes moldes: só haverá retenção na fonte de rendimentos pagos em cumprimento à decisão judicial quando, isoladamente, tais valores ensejarem o desconto do imposto, caso contrário, ter-se-ia hipótese condenável: sobre valores isoladamente isentos de imposto de renda, o ente público moroso retiraria benefício caracterizadamente indevido.

5. O ordenamento jurídico tributário deve ser interpretado de modo que entre fisco e contribuinte sejam instaurados comportamentos regidos pela lealdade e obediência rigorosa ao princípio da legalidade.

6. Não é admissível que o servidor seja chamado a aceitar retenção de imposto de renda na fonte, em benefício do Estado, em face de ato ilegal praticado pelo próprio Poder Público, ao atrasar o pagamento de suas vantagens salariais.

7. Precedentes desta Corte Superior: REsp 719.774/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki; 617.081/PR, Rel. Min. Luiz Fux; 492.247/RS, Rel. Min. Luiz Fux, 424.225/SC, Rel. Min. Teori Albino

Zavascki; 538.137/RS, deste Relator e 719.774/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki.

8. Recurso especial não-provido.⁶⁴

Essa novel orientação jurisprudencial que toma corpo no Poder Judiciário está em harmonia com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/1988) e da isonomia fiscal (art. 150, II, da CF/1988). Não se deve permitir que o imposto de renda incida sobre o valor total recebido em atraso, acumuladamente, por força de uma decisão judicial, isso porque, dependendo do caso, se cada parcela mensal tivesse sido paga ao servidor na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa faixa de tributação mais suave, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é a que segue: “Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.”

Vale destacar que a posição ora adotada não afasta o direito de o fisco exigir o imposto, mas, por força da interpretação de princípios constitucionais limitadores do poder de tributar, obrigando-o a, no cálculo do IR, diluir os valores recebidos nos meses a que se referem, considerando o principal tributável mensalmente percebido, segundo as tabelas das épocas próprias, respeitadas as faixas de isenção e deduções legalmente previstas.

Também não deve haver preocupação da Fazenda Nacional no sentido de que, fazendo-se a apuração do imposto da forma acima, poderá depois o contribuinte alegar decadência/prescrição, já que os rendimentos muitas vezes se referem a períodos mais distantes. O STJ tem entendido que a aparente antinomia entre o comando do art. 12 da Lei 7.713/1988 e o do art. 521 do RIR (Decreto 85.450/1980) se resolve pela seguinte exegese: o primeiro disciplina o momento da incidência, que é o mês do recebimento ou crédito; o outro, o modo de calcular o imposto⁶⁵.

Além disso, com pertinência, a Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida⁶⁶ salientou que:

⁶⁴ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 923.711/PE., Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 24/07/2007.

⁶⁵ Nesse sentido: REsp 424.225/SC e REsp 901.945/PR, dentre outros.

⁶⁶ Região Sul. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível. Processo 2004.71.15.004338-5/RS. Relatora: Des. Federal

⁶³ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 538.137/RS. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, 15/12/2003.

Não se confundem a retenção na fonte dos valores recebidos oportunamente com aqueles recebidos acumuladamente, decorrentes de decisão judicial envolvendo parcelas pretéritas e sucessivas. A retenção na fonte representa antecipação do imposto incidente sobre os rendimentos cujas disponibilidades jurídica e econômica são contemporâneas. No caso de valores pretéritos e sucessivos, recebidos por força de decisão judicial, a disponibilidade jurídica, situada no passado, está dissociada da econômica, no presente; não há, assim, oportunidade para antecipar pagamento de tributo cujo fato gerador já se completou. Para ajustar a realidade econômica à situação jurídica do contribuinte, cabível a retificação das declarações de ajuste do imposto de renda dos anos-base encerrados, computando como rendimento tributável as parcelas a eles referentes; somente podem ser ofertados à retenção na fonte os valores correspondentes às parcelas do ano em que recebidas.

Cabe assinalar, por outro lado, que a aplicação do regime de competência na exigência do IR tem sido muito comum em casos que envolvem montantes recebidos acumuladamente por meio de ações judiciais ajuizadas por segurados da Previdência Social. Nessas hipóteses, também se tem entendido, como é natural, que a retenção do imposto ou a obrigação de que tais valores sejam declarados à Receita Federal acarreta dupla punição ao segurado, já que, além da demora para se receber o que era devido, terá de pagar imposto sobre valores que, se percebidos nas épocas próprias, estariam na faixa de isenção. Assim, reiteradamente, os tribunais têm afastado essa pretensão do fisco, em respeito aos princípios constitucionais tributários antes mencionados. Vejam-se as seguintes ementas de julgados do Superior Tribunal de Justiça:

Tributário. Ação revisional de benefício previdenciário. Parcelas atrasadas recebidas acumuladamente. valor mensal do benefício isento de Imposto de Renda. Não-incidência da exação.

1. O pagamento decorrente de ato ilegal da Administração não constitui fato gerador de tributo.

2. O imposto de renda não incide sobre os valores pagos de uma só vez pelo INSS, quando o reajuste do benefício determinado na sentença condenatória não resultar em valor mensal maior que o limite legal fixado para isenção do referido imposto.

3. A hipótese in foco versa proventos de aposentadoria recebidos incorretamente e não rendimentos acumulados, por isso que, à luz da tipicidade estrita, inerente ao direito tributário, impõe-se o acolhimento da pretensão autoral.

4. O Direito Tributário admite na aplicação da lei o recurso à equidade, que é a justiça no caso concreto. Ora, se os proventos, mesmos revistos, não são tributáveis no mês em que implementados, também não devem sê-lo quando acumulados pelo pagamento a menor pela entidade pública. Ocorrendo o equívoco da Administração, o resultado judicial da ação não pode servir de base à incidência, sob pena de sancionar-se o contribuinte por ato do fisco, violando os princípios da Legalidade e da Isonomia, mercê de cancelar o enriquecimento sem causa da Administração.

5. O aposentado não pode ser apenado pela desídia da autarquia, que negligenciou-se em aplicar os índices legais de reajuste do benefício. Nessas hipóteses, a revisão judicial tem natureza de indenização pelo que o aposentado isento, deixou de receber mês a mês.

6. Recurso especial provido⁶⁷.

Tributário. Recurso Especial. Benefícios previdenciários pagos de modo acumulado. Caso recebidos mensalmente estariam dentro da faixa de isentos. Impossibilidade de retenção de imposto de renda. Precedentes.

1. Trata-se de ação ordinária de repetição de indébito, com pedido de antecipação de tutela, ajuizada por Álvaro Kirsch em face da União Federal e o INSS, objetivando a devolução dos valores retidos a título de imposto de renda com a incidência das cominações legais. O autor, em 27/11/1997, requereu a concessão de aposentadoria por tempo de serviço. Em 29/11/2001, reconhecendo o direito ao benefício, o INSS efetuou o pagamento dos proventos em atraso de forma acumulada com retenção de imposto de renda. O questionamento autoral foi no sentido de que, caso as parcelas fossem pagas na época própria, ou seja, mês a mês, não teria sofrido a referida tributação, razão pela qual pleiteou a devolução dos valores recolhidos de forma indevida. A medida antecipatória foi indeferida.

Sobreveio a sentença, julgando procedente o pedido, condenando a União Federal a restituir ao autor o imposto de renda retido na fonte pelo INSS asseverando que: “No presente caso, a retenção do imposto de renda pelo INSS ofende o princípio

Vânia Hack de Almeida. Porto Alegre/RS, 06/03/2008.

⁶⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 492.247/RS. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 03/11/2003.

constitucional da isonomia, eis que outros segurados que se encontravam em situação idêntica, porém, que perceberam os proventos de seu benefício mês a mês e não de forma acumulada, não se sujeitaram à incidência da questionada tributação. Com efeito, não se pode imputar ao segurado a responsabilidade pelo atraso no pagamento de proventos, sob pena de se beneficiar o Fisco com o retardamento injustificado do INSS no cumprimento de suas obrigações perante os aposentados e pensionistas". (fls. 37/38). Apelaram o INSS e a União Federal. O egrégio Tribunal Regional Federal manteve inalterada a decisão singular. Nesta via recursal, a União Federal alega negativa de vigência do art. 12 da Lei 7.713/1988. Em suas razões, aduz que os rendimentos recebidos de forma acumulada é gênero para qualquer tipo de renda obtida estando, portanto, sujeita à tributação. Sem contrarrazões, conforme certidão de fl. 82.

2. Não se pode impor prejuízo pecuniário à parte em razão do procedimento administrativo utilizado para o atendimento do pedido à seguridade social que, ao final, mostrou-se legítimo, tanto que deferido, devendo ser garantido ao contribuinte à isenção de imposto de renda, uma vez que se recebido mensalmente, o benefício estaria isento de tributação.

3. Ainda que em confronto com o disposto no art. 3º, parágrafo único, da Lei 9.250/1995, o emprego dessa exegese confere tratamento justo ao caso em comento, porquanto se concedida a tributação tal como pleiteada pela Fazenda estaria-se duplamente penalizando o segurado que não recebeu os parcos benefícios na época oportuna.

4. Precedentes: REsp 723196/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, *DJ* de 30/05/2005; REsp 505081/RS, Rel. Min. Luiz Fux, *DJ* de 31/05/2004 e REsp 667238/RJ, desta Relatoria, *DJ* de 28/02/2005.

5. Recurso especial não-provido.⁶⁸

Em São Paulo, em razão dessa orientação jurisprudencial, o Ministério Público Federal ajuizou uma Ação Civil Pública (autos de número 1999.61.00.003710-0), em face da União e do INSS, com alcance nacional, tendo sido deferido o pedido de antecipação de tutela para se determinar ao INSS que se abstenha de efetuar o desconto na fonte do IR, quando do pagamento de valores de benefícios de forma acumulada e em atraso, administrativa ou judicialmente, isso se as parcelas,

acaso pagas nas épocas próprias, não ultrapassassem o limite de isenção do imposto.

É oportuno registrar, por fim, que, embora o Tribunal Superior do Trabalho tenha firmado posição contrária⁶⁹, o entendimento aqui esposado também tem sido adotado nas hipóteses de rendimentos pagos por força de decisão da Justiça do Trabalho, isso quando a discussão com a Fazenda Nacional é trazida para o âmbito da Justiça Federal. Veja-se:

Tributário. Imposto de Renda retido na fonte. Importâncias pagas em decorrência de sentença trabalhista. Natureza remuneratória. Responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto. Fonte Pagadora. Alíquota aplicável. Exclusão da multa.

1 a 2. (Omissis).

3. No cálculo do imposto incidente sobre os rendimentos pagos acumuladamente em decorrência de decisão judicial, devem ser aplicadas às alíquotas vigentes à época em que eram devidos referidos rendimentos.

4 a 5. (Omissis)⁷⁰.

Tributário. Imposto de Renda retido na fonte. Importâncias pagas em decorrência de sentença trabalhista. Natureza remuneratória. Responsabilidade pela retenção e recolhimento do Imposto. Fonte Pagadora. Alíquota aplicável. Exclusão da multa.

1 a 3. (Omissis).

4. No cálculo do imposto incidente sobre rendimentos pagos acumuladamente, devem ser levadas em consideração as tabelas e alíquotas das épocas próprias a que se referem tais rendimentos, nos termos previstos no art. 521 do RIR (Decreto 85.450/1980). A aparente antinomia desse dispositivo com o art. 12 da Lei 7.713/1988 se resolve pela seguinte exegese: este último disciplina o momento da incidência; o outro, o modo de calcular o imposto.

5 a 6. (Omissis)⁷¹.

⁶⁹ O TST editou a Orientação Jurisprudencial 228 da SDI-1, no sentido de que o imposto de renda deve ser retido pelo empregador ou, se houver omissão, pelo Juízo Trabalhista, no momento em que o crédito for colocado à disposição do reclamante, incidindo sobre a totalidade dos rendimentos tributáveis, nos termos do art. 46 da Lei 8.541/1992.

⁷⁰ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 383.309/SC. Relator: Ministro João Otávio Noronha. Brasília, 07/04/2006.

⁷¹ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 424.225/SC. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 19/12/2003.

⁶⁸ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 758.779/SC. Relator: Ministro José Delgado. Brasília, 20/04/2006.

Deveras, não se pode admitir que o empregado seja tributado somente pelo fato das verbas devidas terem sido pagas a destempo, em parcela única, ao final de um processo judicial. Como visto, isso implica atribuir ao imposto sobre a renda caráter punitivo contra quem já foi punido pela ilegalidade cometida pelo empregador que não lhe pagou os salários nas épocas próprias, aplicando-se aqui as mesmas razões que fundamentam a adoção do regime de competência nas situações antes estudadas.

9. Conclusão

O IRPF está disciplinado basicamente pela Lei 7.713/1988 e pela Lei 9.250/1995. Essas leis, alteradas e acrescidas por várias outras, delineiam o regime jurídico do IRPF, inclusive no que toca à chamada tributação instantânea ou por antecipação.

O estudo revelou que, em relação ao imposto de renda retido na fonte (IRRF), há uma série de normas próprias aplicáveis, sobretudo porque a retenção na fonte consiste em mecanismo de garantia de arrecadação. Essa técnica nos últimos tempos tem sido bastante empregada pelo legislador ordinário, pois, além de eficaz instrumento de arrecadação, gera praticidade e comodidade ao fisco.

No tocante à incidência do imposto de renda sobre rendimentos pagos acumuladamente e em atraso, em cumprimento de decisão judicial, constatou-se a necessidade de que o legislador brasileiro elimine as distinções de tratamento hoje existente entre os procedimentos de retenção da fonte nos casos de rendimentos pagos em decorrência de decisões da Justiça Federal, da Justiça Estadual e da Justiça do Trabalho (Lei 8.541/1992 e Lei 10.833/2003). Não se vê razões plausíveis que justifiquem o tratamento diferenciado quanto à sistemática de retenção de IR na fonte no que diz respeito a rendimentos pagos por força de decisão de órgãos diferentes do Poder Judiciário. Nada justifica que o servidor público federal titular do direito de receber valores acumulados em decorrência de decisão da Justiça Federal seja beneficiado com a retenção na fonte no percentual de apenas 3%, enquanto o empregado da iniciativa privada e o servidor público estadual ou municipal devam se sujeitar a uma tributação na fonte mais gravosa, no patamar de 15% ou 27,5%, conforme o montante a ser recebido.

Deve também ser aperfeiçoado o procedimento de retenção na fonte no que diz com as hipóteses em que Fazenda Pública Federal é a parte obrigada ao pagamento (art. 27 da Lei 10.833/2003). Se a técnica de retenção não for corrigida, ou seja, se não for feita pelo próprio poder público condenado ao pagamento, restarão frustrados os fins levaram à criação do mecanismo legal de retenção, já que, em vez de reter desde o logo o numerário, é depositado em conta de uma instituição bancária, em prejuízo do erário. Noutra palavras, devem ser editados comandos legais que obriguem o poder público a depositar o valor líquido da condenação, de maneira que possa tirar vantagem financeira da retenção do imposto na fonte.

Pôde-se notar, por outro lado, que a jurisprudência brasileira evoluiu em sintonia com os princípios constitucionais tributários ao firmar a orientação de que, nos caso de rendimentos pagos acumuladamente e em atraso por força de decisão judicial, deve ser observado o regime de competência na apuração do imposto de renda. Apesar de o artigo 12 da Lei 7.713/1988 estabelecer que nesses casos o imposto deva incidir, no mês do recebimento ou crédito, sobre o valor total a ser pago, e mesmo o art. 46 da Lei 8.542/1992 determinando que a retenção na fonte ocorra no momento em que seja disponibilizado o numerário ao beneficiário, os tribunais pátrios, contrariando interesses meramente arrecadatários, tem afastado a incidência do imposto de renda sobre o montante recebido de forma acumulada, a destempo, em cumprimento de decisão judicial, de modo a impedir que o contribuinte seja penalizado com uma tributação originariamente indevida ou excessivamente mais gravosa, mormente quando não deu causa ao pagamento realizado com atraso pela administração pública.

Essa novel orientação jurisprudencial tem se consolidado no Poder Judiciário e está em harmonia com os princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF/1988) e da isonomia fiscal (art. 150, II, da CF/1988). Não se deve permitir que a carga tributária do IR recaia sobre o valor total recebido em atraso, acumuladamente, por força de uma decisão judicial, isso porque, dependendo do caso, se cada parcela mensal tivesse sido paga ao beneficiário na época própria, estaria isento do IRPF ou se enquadraria numa faixa de tributação mais suave, devendo ser observado o que estabelece o art. 521 do Regulamento do Imposto de Renda, cuja redação é a

que segue: “Os rendimentos pagos acumuladamente serão considerados nos meses a que se referirem.”

O pagamento acumulado dos valores em cumprimento de decisão judicial não implica maior capacidade econômica ao beneficiário, de modo que o tratamento desigual, ou seja, a tributação mais gravosa do contribuinte que recorre ao Poder Judiciário viola o princípio da isonomia tributária.

Nessa esteira, a interpretação da legislação não pode ser literal, sob pena de se cancelar flagrante injustiça fiscal. O intérprete deve atribuir à norma o significado que realize maior adequação desta às circunstâncias peculiares do caso concreto, nunca se distanciando dos princípios constitucionais que limitam o poder tributante do Estado e orientam o Sistema Tributário Nacional.

A sociedade não mais tolera regras de tributação dissociadas dos relevantes princípios constitucionais tributários instituídos ou reafirmados na Carta da República de 1988. Nesse contexto, causa satisfação verificar que o Poder Judiciário, quando provocado pelo contribuinte, tem cumprido seu relevante papel de distribuir justiça, aplicando a lei tributária em harmonia com os postulados constitucionais, de sorte que os cidadãos realmente possam contribuir para as despesas públicas na proporção de sua capacidade econômica. Essa postura por parte dos tribunais brasileiros, além de garantir o respeito à Constituição da República, obriga as autoridades fazendárias competentes a aperfeiçoarem os mecanismos de cobrança dos tributos, ajustando-os princípios constitucionais que limitam o poder de tributar (princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da progressividade, da estrita legalidade, do não-confisco, dentre outros).

10. Referências bibliográficas

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9ª ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda. Pressupostos Constitucionais*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MINATEL, José. *Imposto de Renda (IRPF e IRPJ)*. Material da 5ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário - UNISUL - REDE LFG.

NOGUEIRA, Julia de Menezes. *Imposto sobre a Renda na Fonte*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 6ª ed. Niterói: Impetus, 2006.

PAULO, Vicente, Alexandrino, Marcelo. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. rev. e atual. Niterói: Impetus, 2007.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário. Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *O Surgimento Mundial do IR – Breve histórico no Brasil*. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2578>. Material da 6ª aula da Disciplina Sistema Constitucional Tributário: Impostos em Espécie, ministrada no Curso de Especialização Telepresencial e Virtual de Direito Tributário – UNISUL – REDE LFG.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Elementos do Direito Tributário*. 8ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 3ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1996.